



**FACULDADE DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS - FASA**  
**CURSO: CIÊNCIAS CONTÁBEIS**  
**ÁREA: AUDITORIA**

# **CONTROLE INTERNO COMO INSTRUMENTO PARA MINIMIZAR OS RISCOS DA AUDITORIA EXTERNA**

**GENI BATISTA DE OLIVEIRA**  
**RA Nº 20301773-0**

**PROF. ORIENTADOR: CARLOS ANTONIO DIAS CHAGAS**

**Brasília/DF, outubro de 2006**

**GENI BATISTA DE OLIVEIRA**

**CONTROLE INTERNO COMO INSTRUMENTO PARA  
MINIMIZAR OS RISCOS DA AUDITORIA EXTERNA.**

**Monografia apresentada como um dos  
requisitos para conclusão do curso de  
Ciências Contábeis do UniCEUB -  
Centro Universitário de Brasília.**

**Prof(a). Orientador(a): Carlos Antonio  
Dias Chagas.**

**Brasília/DF outubro de 2006**

**GENI BATISTA DE OLIVEIRA**

# **CONTROLE INTERNO COMO INSTRUMENTO PARA MINIMIZAR OS RISCOS DA AUDITORIA EXTERNA**

**Monografia apresentada como um dos  
requisitos para conclusão do curso de  
Ciências Contábeis do UniCEUB -  
Centro Universitário de Brasília.**

**Prof(a). Orientador(a): Carlos Antonio  
Dias Chagas.**

**Banca Examinadora:**

---

**Prof. Carlos Antonio Dias Chagas  
Orientador**

---

**Prof. Marcellus Egydio de Lima  
Examinador**

---

**Prof. Rogério Marques  
Examinador**

## AGRADECIMENTO

*Agradeço primeiramente a Deus pela dádiva da vida. A minha família, principalmente meus pais pelo exemplo de vida. A minha irmã e ao meu cunhado pelo apoio.*

*Agradeço ao professor Carlos Antonio Dias Chagas, pela indispensável orientação que me deu para a realização deste trabalho.*

*Agradeço, ao amigo Tiago o meu “anjo da guarda” pelo apoio incondicional, pelas caronas, pela companhia, pelas risadas e até pelas brigas.*

*Agradeço a minha querida amiga Adriana, pelo incentivo, pelo apoio, pelo carinho, pela amizade linda que construímos ao longo do curso.*

*Agradeço a minha querida amiga Regina, pela força, pelo apoio, pela companhia, pelo carinho, por tudo e por nossa amizade construída pela vida toda.*

*Agradeço a minha tia Célia pelo apoio incondicional ao longo do curso.*

*Agradeço ao meu namorado Oziel, amor e futuro esposo, pelo carinho, pela força e incentivo.*

## **RESUMO**

O tema central desta monografia é o controle interno como instrumento para minimizar os riscos da auditoria externa. Num primeiro momento é feita uma abordagem sobre o controle interno, como: conceito, objetivos, classificação, princípios básicos do controle interno, a importância do controle interno, as limitações do controle interno. Um controle interno eficiente subsidia o auditor no momento da emissão do parecer, fornecendo-lhe garantia razoável de que o controle condiz com as atividades desenvolvidas na empresa. O controle interno é qualquer ferramenta de controle utilizada pela empresa, com finalidade de controlar e fiscalizar. O controle interno tem como objetivo a proteção dos ativos da empresa. Num segundo momento do trabalho apresentam-se os riscos de auditoria, é abordado os tipos de riscos. Tem-se os riscos inerente, os riscos de controle e o riscos de detecção. Os riscos inerentes são considerados os riscos do negócio. Os riscos de controle é a possibilidade de falhas nos sistemas de controles adotados pela empresa. E o risco de detecção está ligado aos procedimentos escolhidos pelo auditor. Aborda-se a avaliação dos controles internos, demonstra-se a necessidade de acompanhar os controles adotados pela empresa. O controle interno é o instrumento principal para minimizar os riscos. Conclui-se que mesmo um controle eficiente, os riscos não acabam, eles são minimizados para fornecer ao auditor confiança considerável no momento da emissão do parecer.

Palavras-chave: Controle interno. Risco de auditoria. Auditoria externa.

# SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>6</b>
<b>1 CONTROLE INTERNO.....</b>	<b>7</b>
1.1 Conceito.....	7
1.2 Objetivos.....	8
1.3 Classificação.....	8
1.3.1 Função.....	8
1.3.2 Forma.....	9
1.3.3 Processo decisório.....	10
1.3.4 Natureza.....	10
1.4 Princípios básicos de controle interno.....	11
1.4.1 Relação custo x benefícios.....	11
1.4.2 Rodízio de funcionários.....	11
1.4.3 Delegação de poderes e determinação de responsabilidade.....	12
1.4.4 Segregação de função.....	13
1.4.5 Instruções formalizadas.....	14
1.4.6 Controle sobre transações.....	14
1.4.7 Confronto dos ativos com os registros.....	14
1.4.8 Limites de Alçadas.....	15
1.4.9 Auditoria interna.....	16
1.4.10 Controle de acesso e salvaguarda de ativos.....	16
1.5 Importância do Controle Interno.....	17
1.6 Limitações do Controle Interno.....	18
<b>2 RISCOS DE AUDITORIA.....</b>	<b>20</b>
2.1 Definição de risco.....	20
2.2 Análise de Risco.....	20
2.3 Tipos de risco.....	21
2.3.1 Risco Inerente.....	21
2.3.2 Risco de Controle.....	22
2.3.3 Risco de Detecção.....	22
<b>3 INFLUÊNCIA DO CONTROLE INTERNO NOS TRABALHOS DE AUDITORIA.....</b>	<b>24</b>
3.1 Avaliação dos controles internos.....	24
3.2 Auditoria externa e sua importância.....	25
3.3 Como um controle interno eficiente minimiza os riscos de auditoria.....	26
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>29</b>
<b>REFERÊNCIA.....</b>	<b>30</b>

## **INTRODUÇÃO.**

No cenário da globalização, as organizações têm que se manter atualizadas e competitivas, para que isso ocorra, os gestores usam ferramentas essenciais para modernizar as empresas e diminuir custos.

Diante da necessidade de investidores, acionistas, do mercado financeiro e os próprios funcionários se situarem da situação econômica da organização, surge a importância de utilizar métodos de avaliação e controle eficazes, a fim de alcançar objetivos e metas determinados pela Administração.

É de vital importância que as organizações utilizem de controles internos eficientes para padronizar os processos, para estabelecer regras, regulamentos e políticas de gestão.

Diante da importância de um controle interno eficiente para evitar fraudes e minimizar os riscos de auditoria, justifica-se a realização do trabalho de pesquisa científica.

O objetivo geral do trabalho é demonstrar que um controle interno eficiente minimiza os riscos de auditoria e diminui os procedimentos de auditoria aplicados, para emissão de parecer da auditoria externa.

A metodologia utilizada é método dedutivo, é uma pesquisa descritiva, pois aborda a descrição do tema, o registro, análise e a interpretação dos conceitos apresentados.

O problema de pesquisa do trabalho é saber se através de um controle interno eficiente, os riscos podem ser eliminados?

O trabalho está organizado da seguinte maneira: no capítulo 1 tem-se a introdução. No capítulo 2, aborda-se o controle interno, será apresentado o conceito, objetivos, a classificação; os princípios básicos do controle interno e suas limitações. No capítulo 3, serão apresentados os riscos de auditoria; a análise e os tipos de riscos. E por fim, no capítulo 4, as influências do controle interno nos trabalhos de auditoria.

# **1 CONTROLE INTERNO.**

## **1.1 Conceito.**

Controle interno para Jund (2004, p.344) “são todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitam, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verifica dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio.”

Em qualquer organização, seja ela de pequeno ou grande porte existe a necessidade de estabelecer controle sobre as atividades desenvolvidas, o conceito apresentado deixa claro que o controle interno é de vital importância para o desenvolvimento da empresa.

Para Almeida (2003, p.63) o conceito de controle interno “é o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com o objetivo de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.”

Almeida (2003) na exposição do conceito de controle interno aborda os Controles Administrativos para auxiliar a administração na condução das atividades da empresa. O autor cita como exemplo de controles administrativos, as análises estatísticas de lucratividade por produtos, o controle de qualidade; o treinamento de pessoal.

Entende-se, então, que controle interno é qualquer ferramenta de controle utilizada pela empresa, com finalidade de controlar e fiscalizar. Algumas empresas podem até não conceituar como controle interno, mas todas as rotinas utilizadas na empresa, um formulário, um modo de se fazer determinada atividade, é um controle interno. A caracterização das práticas citadas e que são utilizadas pelas empresas constituem um controle interno.

Percebe-se que os conceitos apresentados, tanto de Jund (2004) e Almeida (2003) guardam semelhanças entre si, no que diz respeito à proteção dos ativos.



## **1.2 Objetivos do controle interno.**

Para entender melhor o controle interno é necessário estudar os objetivos. Jund (2004) no seu entendimento identifica os objetivos do controle interno como necessários para garantir informações adequadas para as tomadas de decisões; os objetivos são: estimular a obediência às políticas da alta administração; proteger os ativos e promover a eficiência e eficácia operacional.

Almeida (2003) enfatiza também a proteção dos ativos e a produção de dados contábeis confiáveis.

O interesse das organizações e de proteger os seus ativos; ter informações contábeis confiáveis para a elaboração das demonstrações contábeis.

## **1.3 Classificação.**

Os controles internos, de acordo com seus objetivos específicos, podem ser classificados, segundo Jund (2004), quanto à função, à forma de implementação, processo decisório e natureza.

### **1.3.1 Função.**

Quanto à função eles podem ser preventivos; detectivos e corretivos.

Os controles preventivos são os que reduzem, a priori, a frequência com que as causas de exposição ocorrerão; agem como um guia, auxiliando para que os fatos aconteçam de acordo com o previsto, procurando prever de antemão problemas ou desvios do padrão.(JUND, 2004, p.345).

Nos controles preventivos, pode-se citar como exemplos os manuais de conduta da empresa; manuais de procedimentos, rotinas internas. O controle interno tem função de prevenção, se a administração da empresa estabelece um sistema de controle a função primordial é prevenir falhas e evitar erros.

No entendimento de Jund (2004) os controles detectivos são os que detectam as causas de exposição durante a ocorrência do fato. Mas, não impedem que elas ocorram, eles acertam da existência de um problema, Exemplo: as portas detectoras de metais nos bancos.

E os controles corretivos são os que auxiliam a posteriori na investigação e correção das causas de exposição detectadas, pois, a atividade já ocorreu, e é impossível voltar atrás e corrigir o desempenho para leva-lo ao padrão, podendo inclusive, já ter gerado prejuízos. (JUND, 2004, p.346).

Os controles corretivos agem somente após o fato, isso para corrigir erros e falhas para os próximos controles. São de suma importância na análise dos controles, se a empresa analisar cada etapa do controle, poderá identificar onde o controle está sendo falho e agir na correção. Os controles estão em constante aperfeiçoamento, justifica-se, então, a implantação dos corretivos.

Para Robbins e Coulter (1998), a classificação dos controles quanto a função podem ser controle antecipado, controle simultâneo e o controle em Feedback.

O controle antecipado previne os problemas previstos, a grande função desse tipo de controle é tomar as ações antes que os problemas ocorram, tem o mesmo significado e função do controle preventivo sugerido por Jund (2004).

O controle simultâneo, ocorre enquanto a atividade está acontecendo, nesse tipo de controle a administração pode corrigir os problemas antes que eles se tornem muito onerosos. Num paralelo a classificação de Jund (2004) seriam os controles detectivos.

E por fim temos o controle Feedback que acontece depois da atividade feita, uma restrição desse controle é a de que, no momento em que o administrador recebe a informação, o dano já está feito. Tem o mesmo significado dos controles corretivos encontrados em Jund (2004).

### **1.3.2 Forma.**

Quanto à forma de implementação eles podem ser lógicos e técnicos.

Os controles lógicos “são os que podem ser implementados por pessoas ou por computador, sem qualquer mudança significativa” (JUND, 2004, p.346).

Para Jund (2004, p.346) os controles técnicos “são aqueles incorporados aos equipamentos de computadores para detectar falhas eletrônicas. Nenhuma situação paralela pode ser encontrada em processamento manual”.

### **1.3.3 Processo decisório.**

Quanto ao processo decisório os controles podem ser verticais e horizontais.

“Os controles verticais são aqueles que seguem as linhas verticais de autoridade de um organograma”. (JUND, 2004, p.347).

“E os horizontais são aqueles que seguem o fluxo de processamento, cortando os verticais”. (JUND, 2004, p.347).

### **1.3.4 Natureza.**

Quanto à natureza, Jund (2004) sugere os controles contábeis e os controles administrativos.

Segundo Jund (2004, p.347) “Os controles internos contábeis são aqueles relacionados com a proteção dos ativos e com a validade dos registros contábeis”.

Nos controles contábeis estão todas as atividades ligadas a contabilidade da empresa que tem os objetivos de resguardar os ativos, manter a integridade das informações contábeis e a confiabilidades dos registros gerados pelos relatórios contábeis.

O objetivo dos controles contábeis é permitir que:

- as transações sejam registradas, quando necessário, permitindo a elaboração periódica de demonstrações contábeis e a manutenção do controle contábil sobre os ativos; as transações sejam efetuadas de acordo com a autorização geral ou específica da administração; o acesso aos ativos seja permitido com autorização; os ativos registrados contabilmente sejam comparados com as existências físicas em intervalos razoáveis e se tomem ações adequadas, em relação a qualquer diferença constatada. (JUND, 2004, p.347).

Os controles administrativos para Jund (2004) são os controles relacionados com a eficiência operacional e a obediência às políticas administrativas das empresas. O autor destaca que os controles administrativos relacionam-se indiretamente aos controles contábeis.

## **1.4 Princípios básicos do Controle Interno.**

O Controle Interno tem como objetivo a proteção dos ativos e a garantia de informações adequadas e fidedignas para auxiliar à tomada de decisões.

Para que se alcance os objetivos do controle interno a administração da empresa tem que seguir princípios básicos no momento da implantação de um adequado sistema de controle interno.

Entende-se por princípios – a base, a regra geral para o início de um sistema, então, qualquer que seja o ramo da empresa os princípios tem que ser observados e implantados no controle interno.

A função da administração no momento da implantação do sistema de controle interno é fiscalizar se todos os princípios estão sendo seguidos, para garantir a eficiência do controle. A seguir apresentam-se os princípios:

### **1.4.1 Relação Custo versus Benefícios.**

Para que se implante qualquer tipo de controle, a primeira pergunta a se fazer é se a informação gerada com a implantação do sistema é maior que o custo envolvido na operação. Se o custo for maior, então não vale sacrificar a empresa monetariamente para a implantação do sistema de controle interno.

Jund (2004) e Cherman (2005) concordam que o custo do controle interno não deve exceder aos benefícios que dele espera-se obter.

### **1.4.2 Rodízio de funcionários.**

Nesse princípio, observa-se a necessidade de ter funcionários aptos a desenvolver todas as atividades dentro da empresa, isso facilita no momento do rodízio. A empresa que investe no rodízio é uma empresa que treina e capacita seus funcionários.

Attie (1998) trata do rodízio em sua obra, mas com denominação diferente, ele nomeia de rotação de funcionários. Com esse princípio Attie (1998) cita a possibilidade de reduzir fraudes e sugestão de novas idéias de trabalho para as funções.

Para Jund (2004) o funcionamento apropriado de um sistema de controle interno depende, principalmente da escolha de funcionários aptos e experientes.

Para obtenção e manutenção de pessoal íntegro e qualificado, devem-se abranger as seguintes etapas:

- Procedimentos que garantam a contratação de pessoal de qualidade;
- Treinamento e capacitação constante para manter a motivação.
- Avaliação de desempenho, rodízio periódico de funções e adequada política de remuneração. (JUND, 2004, p.349).

Viu-se que os autores citados, mesmo com denominações diferentes eles concordam que o rodízio é necessário para o bom funcionamento do controle interno.

#### **1.4.3 Delegação de poderes e determinação de responsabilidade.**

Almeida (2003) trata desse princípio como responsabilidade. Ele enfatiza que as atribuições dos funcionários ou setores internos da empresa devem ser claramente definidas e limitadas, de preferência por escrito, mediante manuais internos, estatutos, normas.

As razões para que se definam atribuições são as seguintes:

- Assegurar que todos os procedimentos de controles sejam executados;
- Detectar erros e irregularidades;
- Apurar as responsabilidades por eventuais omissões na realização das transações da empresa. (ALMEIDA, 2003, p.64).

Nas empresas a determinação de responsabilidade se dá por meio de organogramas que determinam a responsabilidade e autoridades definidas em toda hierarquia.

O autor Jund (2004) cita em sua obra que para a delegação de poderes deve-se observar:

- A existência de regimento/estatuto e organograma adequados, onde definição de autoridade e conseqüentes responsabilidades sejam claras e satisfaçam plenamente as necessidades da organização.
- Manuais de rotinas/procedimentos claramente determinados, que considerem as funções de todos os setores do órgão/entidade.(JUND, 2004, p.350).

Quando a determinação de responsabilidade é bem definida dentro da empresa, fica mais fácil identificar possíveis falhas no controle interno e saber os responsáveis pelo não cumprimento das normas.

Para Attie (1998, p.118) esse princípio “determina para cada funcionário a noção exata de suas funções, incluindo as responsabilidades que compõem o cargo”.

Há o consenso entre os autores citados de que a responsabilidade de cada funcionário nas funções desenvolvidas é primordial para o funcionamento do controle interno.

#### **1.4.4 Segregação de funções.**

Nesse princípio tem-se um dos pontos que merece atenção especial, que é a segregação de funções dentro de um sistema de controle interno.

Conforme Attie (1998, p.117) “segregação de funções estabelece a independência para as funções de execução operacional, custódia física e contabilização”. Para o autor, ninguém deve ter sob sua inteira responsabilidade todas as fases inerentes de uma operação.

Em um controle interno eficiente as atribuições devem ser bem definidas, de forma, que a pessoa que executou a operação não faça a conferência. Caso esse princípio não seja cumprido pelas empresas o controle interno fica comprometido.

“A segregação de funções consiste em estabelecer que uma mesma pessoa não pode ter acesso aos ativos e aos registros contábeis, devido ao fato de essas funções serem incompatíveis dentro do sistema de controle interno”. (ALMEIDA, 2004, p.67).

No controle em que não existe a segregação de funções, o funcionário que tiver acesso aos ativos e registros contábeis, para Almeida (2003, p.67) “poderia desviar fisicamente o ativo e baixa-lo contabilmente para despesa, o que levaria a ocultar permanentemente essa transação”.

O papel da administração é de fiscalizar o controle para que o resultado não fique comprometido.

Entende-se, então, que segregar funções é não permitir que nenhuma pessoa individualmente, tenha sob sua responsabilidade o começo, o meio e o fim de um processo. Um funcionário que tenha acesso aos ativos não pode ser responsável pelos registros, para não comprometer as demonstrações contábeis.

#### **1.4.5 Instruções formalizadas.**

Visando a segurança do Controle interno e a proteção dos ativos, Jund (2004, p.350) enfatiza que “é indispensável que as ações, os procedimentos e as instruções sejam disciplinados e formalizados, através de instrumentos eficazes, ou seja, claros e objetivos e emitidos por autoridades competentes”.

A administração da empresa deve manter todas as normas, procedimentos, manuais sempre atualizados, e todos os funcionários devem seguir os regulamentos para que esse princípio tenha seu objetivo alcançado.

#### **1.4.6 Controle sobre transações.**

A administração tem que fiscalizar se existe controle sobre as transações da empresa, tais como: pagamentos, recebimentos, registros contábeis, entre outros.

Para Jund (2004, p.350):

“É imprescindível estabelecer o acompanhamento de fatos contábeis, financeiros e operacionais, objetivando que sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com a finalidade do órgão/entidade, e autorizados por quem de direito”.

As transações da empresa, que envolvam os fatos contábeis, financeiros e operacionais exigem um controle eficiente, pois todas as operações que envolvam esses setores requer acompanhamento para evitar fraudes e conluio de funcionários.

#### **1.4.7 Confronto dos ativos com os registros.**

O objetivo desse princípio é evitar desfalque dos ativos da empresa. Para Almeida (2003, p. 67) “A empresa deve estabelecer procedimentos de forma

que seus ativos, sob a responsabilidade de alguns funcionários, sejam periodicamente confrontados com os registros da contabilidade”. Com o cumprimento desse princípio, a empresa descobre se houve registro contábil inadequado de ativos.

Almeida (2003, p.67) exemplifica alguns desses confrontos.

- Contagem de caixa e comparação com o saldo do razão geral;
- Contagem física de títulos e comparação com o saldo da conta de investimento do razão geral;
- Conciliações bancárias; (reconciliação, em determinada data-base, do saldo da conta corrente bancária segundo o razão da contabilidade, com o saldo pelo extrato enviado pelo banco);
- Inventário físico dos bens do estoque e do ativo imobilizado, confronto com os registros individuais e comparação do somatório dos saldos desses registros com o saldo da respectiva conta do razão geral. (ALMEIDA, 2003, p.67).

A não observância desse princípio por parte da empresa resulta na possibilidade de funcionários apropriar-se indevidamente dos ativos e a empresa dificilmente descobrirá. O funcionário que faz os registros não pode fazer o confronto dos ativos, para evitar que haja fraudes.

Outro fato importante desse procedimento segundo Almeida (2003) é que o controle deve ser efetuado por funcionários que não tem acesso aos ativos, pois o funcionário custodiante pode desviar o bem e informar à Administração que os ativos existentes concordam com os registros contábeis.

#### **1.4.8 Limites de Alçadas.**

Segundo Jund (2004, p.351) “Compreende o estabelecimento de alçadas e procurações de forma escalonada, configurando aos altos escalões as principais decisões e responsabilidades”.

Para que esse princípio seja cumprido é necessário que as decisões da empresa fiquem na responsabilidade dos principais administradores, e toda documentação seja assinada por duas pessoas.

A utilização de alçadas progressivas, com dupla assinatura, de pessoas independente entre si, fornece maior segurança à empresa, permitindo que as principais decisões, de acordo com os riscos envolvidos, fiquem canalizadas junto aos principais administradores. (JUND, 2004, p. 351).



O limite de alçada define as responsabilidades e confere maior credibilidade, pois estarão envolvidos funcionários independentes dentro do processo, isso é primordial para o bom funcionamento do controle interno.

#### **1.4.9 Auditoria Interna.**

Almeida (2003,p.70) afirma que os objetivos da auditoria interna, são:

- “- verificar se as normas internas estão sendo seguidas;
- avaliar a necessidade de novas normas internas ou de modificação das já existentes”.

Para Jund (2004, p.351) a função dos auditores internos:

“É examinar transações detalhadas, revisar procedimentos contábeis e operacionais da empresa e determinar o sistema de controle interno mais adequado, assim como o grau de observância das políticas adotadas pela administração”.

A auditoria interna é um fator importante que auxilia, acompanha e fiscaliza o controle interno. Assessora a administração no momento de implementação de qualquer sistema de controle, a auditoria interna é uma atividade de avaliação independente que analisa se o controle interno está adequado ou não ao negócio da empresa.

#### **1.4.10 Controle de acesso e salvaguarda de ativos.**

Para Jund (2004, p.351) “A custódia dos bens da empresa é uma das principais responsabilidades de uma administração”. Ele ressalta que um sistema contábil bem estruturado e que conte com pessoal suficiente, capacitado e motivado é um meio eficaz de proteger os bens da empresa.

Jund (2004) demonstra que existem outros tipos de proteção que aumenta a eficácia do controle interno que são as medidas físicas e intrínsecas de proteção.

As medidas físicas de proteção definem que os bens devem ser protegidos mediante o uso de dispositivo de custódia como: caixas-fortes; sistemas de alarme; caixas registradoras; dispositivos contra incêndios, etc.

E as medidas intrínsecas de proteção para Jund (2004, p.351) “ajudam à administração a se desincumbir da responsabilidade de proteger os bens da empresa”. Jund (2004) cita que o melhor exemplo desse tipo de proteção é uma cobertura de seguro adequado.

### **1.5 Importância do Controle Interno.**

Para Robbins e Coulter (1998) o controle interno é importante porque representa o último elo na cadeia funcional das atividades da administração, pois trata-se da única maneira de os administradores saberem se os objetivos organizacionais estão ou não sendo atingidos e por quê.

Nota-se que o controle interno assegura que os planos traçados pelos gestores sejam executados conforme planejado e sugere modificações ao longo do processo.

Para Attie (1998) a importância do controle interno fica evidente a partir do momento em que se torna impossível conceber uma empresa que não disponha de controles que possam garantir a continuidade do fluxo de operação e informações proposto.

Percebe-se que empresas que não utiliza o sistema de controle interno, a continuidade das operações fica comprometida, pois o controle interno é parte integrante de cada processo.

Boynton (2002) cita uma publicação do AICPA – Intitulada Internal Control que registrava que os seguintes fatores contribuíam para a importância crescente de controles internos:

- A extensão e o tamanho das entidades com finalidades lucrativas tinham se tornados tão complexos que a administração precisava recorrer a vários relatórios e análises para controlar eficazmente as operações.
- As conferências e revisões inerentes a um bom sistema de controle interno proporcionavam proteção contra fraquezas humanas e reduziam a possibilidade de ocorrência de erros e irregularidades.
- Dadas as limitações econômicas de seus honorários, era impraticável que auditores independentes auditassem a maioria das companhias se não pudessem recorrer aos respectivos sistemas de controle interno. (BOYNTON, 2002, p.319).

Há o consenso dos autores citados sobre a importância do controle interno, sem o qual não existe credibilidade nos processos e informações geradas pelas empresas.

O controle interno garante à empresa eficiência das atividades e dos processos dentro da organização, auxilia os gestores no desempenho das atribuições. Percebe-se que o controle interno tem papel importante para a tomada de decisões, porque ele tem a função preventiva.

Sem o controle interno a empresa não tem como fiscalizar e acompanhar os procedimentos, fica evidenciado que o controle interno é importante em todas as etapas, atividades e processos desenvolvidos dentro da organização.

### **1.6 Limitações do controle interno.**

Mesmo que a empresa atenda todos os princípios do controle interno expostos no item 1.4 desse trabalho o controle interno não fornecerá segurança absoluta, pois os sistemas são operados por pessoas e existe a possibilidade de falhas.

O controle interno eficiente, não elimina os riscos, ele auxilia a empresa a alcançar seus objetivos, com a maior segurança possível.

As limitações do controle interno são principalmente com relação a:

- Conluio de funcionários na apropriação de bens da empresa;
- Os funcionários não são adequadamente instituídos com relação as normas internas;
- Funcionários negligentes na execução de suas tarefas diárias". (ALMEIDA, 2003, p.70).

Pelos motivos apresentados acima, Almeida (2003) recomenda que mesmo que a empresa tenha um excelente sistema de controle interno, o auditor externo deve executar procedimentos mínimos de auditoria.

Destaca-se que as limitações são inerentes, mesmo com a fiscalização e o controle, elas ocorrem.

Boynton (2002) concorda com Almeida (2003) que as limitações do controle interno estão ligadas as pessoas envolvidas no sistema.

Boynton (2002) acrescenta algumas limitações inerentes, que explicam por que controles internos, por mais bem desenhados que sejam e quanto

bem operados, podem apenas fornecer segurança razoável quanto à consecução dos objetivos de uma empresa, a seguir citadas:

- Erros de julgamento: Ocasionalmente, administração e outras pessoas podem exercer julgamento pobre ao tomar decisões empresarias ou realizar tarefas rotineiras, em razão de informações inadequadas, restrições ou tempo.
- Falhas em controles estabelecidos podem ocorrer quando pessoas não entendem instruções corretamente, ou cometem erros por falta de cuidado, distração ou cansaço.
- “Atropelamento” pela administração: a administração pode “passar por cima” de procedimentos ou políticas estabelecidos, com os objetivos ilegítimos, tais como ganho pessoal. Entre as praticas dessa natureza, incluem-se fazer representações enganosas a auditores mediante emissão de documentos falsos para fundamentar a contabilização de vendas fictícia. (BOYNTON, 2002, p.322-323).

Nota-se que, mesmo com um sistema de controle interno excelente não existe garantia de segurança total, pelos motivos apresentados pelos autores, que são limitações inerentes. Sistemas são operados por pessoas e não por máquinas que são programadas para não errar.

## **2 RISCOS DE AUDITORIA.**

### **2.1 Definição de risco.**

“Risco de auditoria é a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre as demonstrações contábeis significativamente incorretas”.(NBC T 11- NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS).

Cherman (2005) afirma que a auditoria é a arte de administrar o risco, com o aumento da complexidade e do volume das operações. O auditor não tem mais possibilidade de emitir um parecer com 100% de certeza. Para o autor deve-se administrar o erro, aceitando o risco.

Percebe-se que não existe emissão de parecer com 100% de segurança, pois existem os riscos e o auditor tem que considerar a variável risco no momento do parecer.

Para Jund (2004) o risco de auditoria, em sentido amplo, pode ser definido como a possibilidade de o auditor, por desconhecimento, deixar de modificar apropriadamente sua opinião sobre as demonstrações financeiras materialmente incorretas pelo efeito de erros ou irregularidades existentes, mas não detectados pelo exame.

### **2.2 Análise de risco.**

Para Jund (2004) a análise específica do risco inclui:

- Avaliação de amplitude em que as técnicas de controle do negocio alcançam os objetivos de controle do ciclo.
- Determinação dos riscos, quando um objetivo não é alcançado e apenas parcialmente alcançado.
- O planejamento de um conjunto proporcional de testes de observância, substantivos e com dupla finalidade. (JUND, 2004, p.355).

O autor concorda que a avaliação do risco se baseia no julgamento sobre se as técnicas proporcionam “garantia razoável” de que o objetivo do controle é alcançado; parcialmente alcançado e constatar que não proporcionam nenhuma garantia de que o objetivo é alcançado. Tem-se dois elementos básicos do controle interno que são a prevenção e a detecção.

Jund (2004) relata que se durante a análise do risco, ficar determinado que um objetivo não é plenamente alcançado e que os erros e irregularidades poderiam ocorrer sem serem prontamente detectados, é importante determinar que impacto esses erros ou irregularidades poderiam causar nos balanços reportados ou nas operações do negócio.

## **2.3 Tipos de riscos.**

Já foi apresentado o conceito e a análise de risco, agora se apresenta os tipos de riscos. Para Jund (2004) os riscos podem ser tipificados em três amplas categorias a seguir: risco inerente; risco de controle e risco de detecção.

Os riscos na auditoria podem ser mensurados, por isso que existe a classificação, a possibilidade do risco já é prevista pelo auditor no momento do planejamento.

### **2.3.1 Risco Inerente.**

Segundo Jund (2004) é o mais difícil de ser detectado, pois está intrínseco. Do ponto de vista operacional, pode ser definido como a susceptibilidade de ocorrência de erros ou irregularidades relevantes antes de conhecer-se a eficácia dos sistemas de controle.

Boynton (2002) define o risco inerente como a susceptibilidade de uma afirmação a um erro ou classificação indevida material, supondo que não haja controle.

Os autores concordam no ponto da susceptibilidade, que pode variar de um componente para outro, em função da: natureza do negócio, natureza dos componentes, natureza dos sistemas de informações e contábeis.

O entendimento do risco inerente é aquele que considera os riscos do negócio, riscos que nascem com as atividades da empresa e mantêm, mesmo que se tenha um controle interno para fiscalizar. E da própria natureza do negócio.

Outro fator importante que Cherman (2005) destaca no controle inerente diz respeito à avaliação do risco, deve-se sempre ter em mente a materialidade (relevância) e o custo benefício. Ele destaca que controles internos rígidos, geralmente, além de emperrar a máquina custam mais caro.

### **2.3.2 Riscos de controle.**

Para Jund (2004, p.357) “Riscos de controle é o risco de que os sistemas de controles possam falhar na prevenção ou detecção, em tempo hábil, de erros ou irregularidades relevantes”.

Ainda segundo o autor o nível deste risco é uma função da efetividade dos procedimentos de controle interno para atingir seus objetivos amplos, mais jamais será nulo devido às limitações – inerentes em qualquer sistema dependente do elemento humano para funcionamento.

Segundo Cherman (2005, p.154) o risco de controle “É a possibilidade do saldo de uma conta estar errado e não ser detectado pelo sistema de controle interno”. Ele afirma que o risco de controle está ligado à eficácia dos procedimentos do controle interno.

Jund (2004) enfatiza que quando o auditor eleva o nível de risco de controle porque determinados procedimentos de controle do cliente mostraram-se ineficientes, ele deve aumentar o nível de testes substantivos, pois o seu objetivo é confirmar e validar os saldos apresentados.

### **2.3.3 Riscos de detecção.**

Enquanto o risco de controle e o inerente existem independente da auditoria, os riscos de detecção estão ligados aos procedimentos escolhidos pelo auditor.

Segundo Jund (2004, p.358) Risco de detecção “é o risco de que o resultado da execução dos procedimentos de auditoria enganosamente induza o auditor a concluir pela inexistência de erro ou irregularidade relevante”.

O autor cita alguns fatores que levam o auditor a concluir pela inexistência de erro, segue.

- Não examinar toda a evidência disponível;
- Possível ineficiência do próprio procedimento de auditoria que, embora bem aplicado, talvez seja incapaz de detectar um certo tipo de erro;
- Possíveis deficiências na execução dos procedimentos de auditoria ou na avaliação dos fatos descobertos durante o exame, inclusive, o risco de hipóteses, falhas, erros e conclusões errôneas. (JUND, 2004, p.358).

Para Cherman (2005, p.154) “Risco de detecção é a possibilidade do saldo de uma conta estar errado e não ser detectado ou levar o auditor a concluir pela sua inexistência em função dos procedimentos de auditoria”.

Cherman (2005) concorda com Jund (2004) que o risco de detecção é função dos procedimentos de auditoria.

Com os conceitos apresentados, fica entendido que o risco de detecção é relacionado ao próprio trabalho do auditor. Percebe-se que esse risco pode ser em decorrência da inexperiência do auditor, da avaliação errada dos resultados dos testes, tudo relacionado ao trabalho do auditor, diferentemente dos riscos inerentes ou de controles que são ligados aos controles internos.

Cherman (2005) fala da relação inversa entre o risco de detecção e os riscos inerentes e de controle, para ele quanto maior o risco de detecção, menores os riscos inerentes e de controle a serem aceitos pelo auditor.

Exemplificando, se o auditor verificar que os controles internos inexistem, seria um alto risco inerente, ele deverá proceder a maior número de testes substantivos, para diminuir o risco de detecção. Caso ocorra o contrário, se o auditor concluir que os controles internos são eficazes, um baixo risco inerente e de controle, ele diminuirá os testes substantivos e tem-se um alto risco de detecção.



### 3 INFLUÊNCIA DO CONTROLE INTERNO NOS TRABALHOS DE AUDITORIA EXTERNA.

#### 3.1 Avaliação dos controles internos.

Não basta um controle interno eficiente é necessário que se tenha avaliação constante para verificar a exatidão das informações geradas.

Jund (2004) cita alguns mecanismos que são adotados na avaliação de controles internos. O mais comum é o questionário de avaliação de controle interno, onde as questões são respondidas com um sim ou não, de forma a permitir, a partir daí, montar-se um programa de trabalho focado prioritariamente nos pontos com controle ou nos pontos que se mostravam mais fracos.

Ele cita outro mecanismo que permite se avaliar os controles internos é o conceito de planilhas que conjugam várias facetas do processo de avaliação do controle interno, tais como:

- Primeira faceta: encadeamento de funções, processos ou transações, num fluxo do tipo passo a passo, amarrado a um processo/produto ou serviço.
- Segunda faceta: permite que sejam descritos todos os riscos relacionados com o fluxo, em exame independente de controles.
- Terceira faceta: permite que sejam identificados todos os controles que porventura sejam necessários para minimizar ou eliminar os riscos elencados.
- Quarta faceta: permite que sejam registrados quais os riscos daqueles elencados que não possuem controles e que, conseqüentemente, se constituem nas exposições do processo.
- Quinta faceta: permite elencar as ações que precisam ser adotadas para fortalecer o sistema de controle interno daquele processo.(JUND,2004, p.405).

Outro fato importante a se observar segundo Jund (2004) é o ambiente de controle e os procedimentos de controle. Sobre a avaliação do ambiente de controle deve-se considerar:

- a) A definição de funções de toda a administração;
- b) O processo decisório adotado na entidade;
- c) A estrutura organizacional da entidade e os métodos de delegação de autoridade e responsabilidade;
- d) As políticas de pessoal e segregação de funções, e
- e) O sistema de controle da administração, incluindo as atribuições da auditoria interna, se existente. (JUND, 2004. p.403).

Quanto à avaliação dos procedimentos de controle deve considerar:

- a) As normas para elaboração de demonstrações contábeis e quaisquer outros informes contábeis e administrativos, para fins internos e externos;
- b) A elaboração, revisão e aprovação de conciliações de contas;
- c) A sistemática revisão da exatidão aritmética dos registros;
- d) A adoção de sistemas de informação computadorizados e os controles adotados;
- e) A implantação, a alteração e o acesso a arquivos e a geração de relatórios. (JUND, 2004. p.403).

Almeida (2003) aplica na avaliação do controle interno os testes de observância, que consistem em o auditor se certificar de que o sistema de controle interno levantado é o que realmente está sendo utilizado. Caso o sistema em uso seja diferente do descrito nos manuais internos, o auditor deve alterar as informações sobre o sistema, de forma a ajustá-las à situação real existente.

Pode ser verificado na avaliação do controle interno falhas, conluio de funcionários, saldos errôneos, discordância das normas e procedimentos internos, por isso a importância de se avaliar o controle interno constantemente.

Para Almeida (2003) a avaliação do sistema de controle interno compreende:

- Determinar os erros ou irregularidades que poderiam acontecer;
- Verificar se o sistema atual de controle detectaria de imediato esses erros ou irregularidades;
- Analisar as fraquezas ou falta de controle, que possibilitam a existência de erros ou irregularidades; a fim de determinar natureza, data e extensão dos procedimentos de auditoria;
- Emitir relatório-comentário dando sugestões para aprimoramento do sistema de controle interno da empresa.(ALMEIDA, 2003, p.73).

Percebe-se que tanto Jund (2004) e Almeida (2003) tratam da importância de avaliar o sistema de controle interno, e entendem que não basta ter um controle, mas o importante é acompanhar, fiscalizar e avaliar se os controles estão de acordo com as normas e procedimentos internos.

### **3.2 Auditoria Externa e sua importância.**

Jund (2004) conclui que a auditoria externa é uma das técnicas utilizadas pela contabilidade, ou seja, aquela destinada a examinar a escrituração e demonstrações contábeis, a fim de confirmar sua adequação, dessa forma a auditoria aperfeiçoa a utilidade das informações fornecidas e dá credibilidade à contabilidade.

Almeida (2003) faz um histórico da evolução da auditoria externa no Brasil. Ocorreu que nas últimas décadas, diversas empresas com associações internacionais instalaram-se no Brasil, esse fato ocorreu em função da necessidade legal, principalmente nos Estados Unidos, de os investimentos no exterior serem auditados.

A finalidade da auditoria externa para Jund (2004) é opinar sobre as demonstrações financeiras, com emissão de parecer.

A importância da auditoria externa se dá pela necessidade do mercado obter informações fidedignas das demonstrações contábeis. É importante porque através do parecer de auditor independente é que os investidores decidem se vão aplicar recursos ou não na organização.

Os motivos que levam uma empresa a contratar a auditoria externa segundo Cherman (2005) são:

- Obrigação legal: as companhias abertas são obrigadas por lei;
  - Imposição de bancos para ceder empréstimo;
  - Imposição estatutária;
  - Imposição dos acionistas minoritários;
  - Para efeito de fusão, incorporação, cisão ou consolidação.
- (CHERMAN,2005, p.6).

### **3.3 Como um controle interno eficiente minimiza os riscos de auditoria.**

Falou-se ao longo do trabalho sobre o controle interno, os princípios básicos de um controle, sua importância e limitações. Também foram apresentados os riscos de auditoria e por fim a avaliação dos controles internos.

Demonstra-se nesse momento como um controle interno eficiente minimiza os riscos de auditoria.

Percebeu-se que os riscos são inerentes à auditoria, eles sempre vão existir, sejam os inerentes, os de controles ou os de detecção. Podem ocorrer por negligência, incompetência do auditor, ou por falhas no próprio sistema de controle interno, que até então se mostrou eficiente.

O primeiro procedimento utilizado pelo auditor na empresa é analisar o seu controle interno, então, conclui-se, que do controle interno saem todos os outros procedimentos e diretrizes para o planejamento da auditoria. Através do controle interno o auditor vai saber o volume de testes e os procedimentos, então quanto melhor o controle interno, menor quantidade de testes serão aplicados.

Isso não descarta a necessidade de se aplicar testes e procedimentos, mesmo empresas que possuem um controle excelente, o auditor tem que aplicar volumes mínimos de testes, pois o controle tem as suas limitações como foi apresentado ao longo do trabalho, essas limitações fogem ao controle do auditor.

Fala-se de controle eficiente, mas o que tem que ter um controle para ser eficiente? Primeiramente, saber se o controle interno é adequado ao negócio da empresa, se condiz com as atividades desenvolvidas. Um controle interno tem que ser independente, tem que ter as segregações de funções. Jamais a pessoa encarregada de realizar determinada tarefa, pode ser a mesma pessoa a fiscalizar. Um controle com essa irregularidade fica completamente comprometido.

O controle interno é um instrumento indispensável para o desenvolvimento de qualquer tipo de empresa, a aplicação do sistema de controle interno tem caráter preventivo dentro da organização.

Há a necessidade de se aplicar todos os princípios no controle interno, para que o interesse da empresa seja alcançado e os objetivos dos controles sejam cumpridos, que é a proteção os ativos da empresa; garantir informações adequadas, visando à tomada de decisões, dentre outros, já apresentados ao longo do trabalho.

Um ponto importante no controle interno é fiscalizar se todos os princípios foram seguidos no momento da implantação do sistema.

O auditor para emitir o seu parecer vai avaliar se o controle condiz com a realidade da empresa, saber se ele realmente funciona se o que foi determinado na elaboração do controle é cumprido dentro dos processos e atividades da empresa.

Toda a empresa é responsável pelo funcionamento do controle interno, não é papel do auditor implantar o controle, mas sim da administração. O auditor exerce o papel de fiscalizar, sugerir mudanças nas práticas desenvolvidas na empresa.

Como o princípio do rodízio de funcionários melhora um controle interno? Attie (1998) acredita que o rodízio reduz as fraudes dentro do sistema, pois os funcionários estarão motivados e treinados para desenvolver qualquer atividade dentro da empresa. E com funcionários motivados a empresa diminui a possibilidade de erros e fraudes.

Outro princípio que requer atenção na implantação do controle interno é o da delegação de poderes e determinação de responsabilidade, Jund (2004) destaca que a delegação de poderes devem se basear na existência de regimentos e organogramas, onde as definições de autoridade e responsabilidades sejam bem claras. Em um sistema que tenha o cumprimento desse princípio, fica mais fácil identificar qual o nível de autoridade e responsabilidade que não está cumprindo as normas e exigências das funções pré-determinadas no organograma da empresa. Esse procedimento facilita identificar os responsáveis pelas falhas no controle.

Uma parte que requer atenção depois dos princípios é a avaliação dos controles, não basta implantar um sistema de controle, mas existe a necessidade de se avaliar constantemente. Almeida (2003) informa que avaliação serve para saber se o controle interno levantado é o que realmente está sendo utilizado. Nesse momento, cabe ao auditor sugerir mudanças para ajustar o controle a real situação das atividades desenvolvidas na empresa.

Diante da complexidade do problema apresentado, percebe-se, que uma avaliação de controle interno realizada pela auditoria, em que não está baseada em todas as premissas apresentadas, terá elevado risco de auditoria junto aos interessados em investir na organização e perante os órgãos de fiscalização da profissão contábil.

## 5 CONCLUSÃO.

Com a necessidade das empresas se manterem competitivas e com custos reduzidos, utiliza-se sistemas capazes de controlar todo o fluxo de atividades.

O trabalho apresentado abordou o tema controle interno como instrumento para minimizar os riscos da auditoria externa.

Apresentou-se ao longo do trabalho algumas das premissas necessárias para um sistema de controle interno eficiente, capaz de reduzir os riscos de auditoria e diminuir os procedimentos de auditoria.

Percebe-se que o controle interno tem as suas limitações e que não existe um controle que garanta 100% de segurança.

O objetivo do estudo bibliográfico foi demonstrar que o controle interno baseado nos conceitos, nos princípios, nas limitações e avaliação, minimiza os riscos de auditoria.

Não se teve a pretensão de acabar com os riscos, pois sabe-se que eles existem independente de qualquer controle. O auditor tem que considerar a variável risco no momento da emissão do parecer.

Concluiu-se que mesmo um controle eficiente, os riscos não acabam, eles são minimizados para fornecer ao auditor confiança considerável no momento da emissão do parecer.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Auditoria: um curso moderno e completo*. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ATTIE, William. *Auditoria: conceitos e aplicações*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BOYNTON, William C. *Auditoria*. São Paulo: Atlas, 2002.

CHERMAN, Bernardo. *Auditoria: Externa, Interna e Governamental*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2005.

JUND, Sergio. *Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos: teoria e 700 questões – estilo ESAF, UNB e Outras*. 6. ed. Rio de Janeiro : Impetus, 2004.

ROBBINS, Stephen P; COULTER, Mary. *Administração*. Rio de Janeiro: Editora Prentice- Hall do Brasil Ltda, 1998.

NBC T 11 – NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.